

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2022. gada 15. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu – Nekustamā īpašuma pārdošana starp nodokļa maksātjiem – Pārdevējs, attiecībā uz kuru notiek maksātnespējas process – Valsts prakse atteikt pircējam atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka tam bija zināms vai viņam bija jāzina par pārdevēja grūtībām samaksāt vāļk maksājamo PVN – Krāpšana un tiesību pārunpētīga izmantošana – Nosacījumi

Lietā C-227/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) iesniedza ar 2021. gada 31. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 9. aprīlī, tiesvedībā

UAB “HA.EN.”

pret

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurģs [*C. Lycourģos*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichof*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente),

ģenerālvokģete: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretģrs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vģrģ rakstveida procesu,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

- UAB “HA.EN.” vģrdģ – *G. Kaminskas* un *Z. Stuglytģ*, advokatai,
- Lietuvas valdģbas vģrdģ – *K. Dieninis* un *V. Kazlauskaitģģ Švenģionienģ*, pģrstģvģji,
- ģehijas valdģbas vģrdģ – *O. Serdula*, *M. Smolek* un *J. Vlģģil*, pģrstģvģji,
- Eiropas Komisijas vģrdģ – *J. Jokubauskaitģ* un *L. Lozano Palacios*, pģrstģves,

noklausģjusies ģenerģlvokģetes secinģjumus 2022. gada 5. maiģa tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp UAB “HA.EN.” un Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšanas tiesību atteikumu iespējamās HA.EN. izdarītās tiesību pārunpētības izmantošanas dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 7. un 42. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(7) Pat ja kopējā PVN sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatēšanas vietas garuma.

[..]

(42) Konkrētos gadījumos dalībvalstīm vajadzētu būt tiesīgām noteikt, ka par nodokļa nomaksu ir atbildīgs preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējs. Tas dalībvalstīm ļautu vienkāršot noteikumus, kā arī apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko novēro dažās nozarēs vai attiecībā uz dažiem darījumiem.”

4 Šīs direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitot no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

5 Minētās direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

6 Šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

g) t?da nekustam? ?pašuma pieg?de, kas p?rdots tiesas [piespiedu] izsol?."

7 PVN direkt?vas 273. pants ir formul?ts š?di:

"Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]"

Lietuvas ties?bas

8 *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas* (Lietuvas Republikas Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums) redakcij?, kas izriet no 2002. gada 5. marta Likuma Nr. IX?751, 58. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Re?istr?tam PVN maks?t?jam ir ties?bas uz PVN priekšnodok?a vai importa PVN atskait?šanu attiec?b? uz ieg?d?taj?m vai import?taj?m prec?m vai pakalpojumiem, ja š?s preces vai pakalpojumus ir paredz?ts izmantot š?d?m darb?b?m: [..] ar PVN apliekamu pre?u vai pakalpojumu pieg?dei;

[..]"

9 *Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas* (Lietuvas Republikas Civilprocesa kodekss) redakcij?, kas izriet no 2014. gada 15. maija Likuma Nr. XII?889, 719. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Ja izsole tiek pasludin?ta par nenotikušu t?p?c, ka nav neviena sol?t?ja [..], ?pašumu par s?kotn?jo ?pašuma p?rdošanas cenu izsol? nodod personai, kas l?dz piespiedu izpildi."

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

10 Ar 2007. gada 21. septembra kred?tl?gumu *UAB "Medicinos bankas"* (turpm?k tekst? – "banka") pieš??ra aizdevumu *UAB "Sostin?s b?stai"* (turpm?k tekst? – "p?rdev?js") nekustam? ?pašuma att?st?bas darb?b?m. Lai nodrošin?tu l?guma pien?c?gu izpildi, p?rdev?js ar l?gumu nodeva bankai hipot?ku uz zemesgabalu Vi??as (Lietuva) pils?t?, uz kura atrodas ?ka, kas šobr?d tiek b?v?ta.

11 Ar 2015. gada 27. novembr? nosl?gtu l?gumu par pras?juma cesiju *HA.EN.* par atl?dz?bu p?r??ma no bankas, kas bija pieš??rusi aizdevumu, visus naudas pras?jumus, kas izriet no aizdevuma l?guma, kurš nosl?gts starp p?d?jo min?to un p?rdev?ju, k? ar? visas pras?juma ties?bas, kas noteiktas, lai garant?tu saist?bu izpildi, tostarp l?gumisko hipot?ku. Nosl?dzot šo vienošanos, *HA.EN.* tostarp apstiprin?ja, ka ir iepazinusies ar p?rdev?ja ekonomisko un finansi?lo st?vokli, k? ar? juridisko statusu un zina, ka p?rdev?js ir maks?tnesp?j?gs un attiec?b? uz to notiek san?cijas proced?ra *Vilniaus apygardos teismas* (Vi??as apgabaltiesa, Lietuva). Ar 2015. gada 18. decembr? nosl?gto l?gumu banka nodeva *HA.EN.* hipot?ku uz p?rdev?ja ?pašumu.

12 Ar tiesu izpildītāja 2016. gada 23. maija rīkojumu tika izsludināta pārdāvība nekustamā īpašuma (turpmāk tekstā – “attiecīgais nekustamais īpašums”) daļas izsole, bet neviens pircējs neizrādīja interesi par tās iegādi. Tā kā izsole nenotika, *HA.EN.* izsoles procedūrā tika izteikts piedāvājums pārņemt attiecīgo nekustamo īpašumu par sīkotnājo īpašuma pārdošanas cenu, tādējādi apmierinot daļu no tās prasījumiem. *HA.EN.* stenoja šīs tiesības un pārņēma attiecīgo nekustamo īpašumu.

13 Šajā nolūkā 2016. gada 21. jūlijā tiesu izpildītājs sagatavoja aktu, konstatējot pašumtiesību uz attiecīgo nekustamo īpašumu nodošanu *HA.EN.*

14 2016. gada 5. augustā pārdāvība izdeva rīšinu, kurā bija norādīts, ka pašumtiesības uz attiecīgo nekustamo īpašumu ar minēto aktu ir nodotas *HA.EN.* par kopējo summu 5 468 000 EUR, proti, summu 4 519 008,26 EUR, kurai pieskaitīts PVN 948 991,74 EUR. *HA.EN.* iegrūmatoja šo rīšinu savās grūmatvedības atskaitēs un atskaitēja šajā rīšinā norādīto PVN kā priekšnodokli PVN deklarācijā par 2016. gada novembri. Ar pārdāvības iegrūmatoja minēto rīšinu savā grūmatvedībā un deklarēja rīšinā uzrādīto PVN priekšnodokli kā PVN parādu PVN deklarācijā par 2016. gada augustu, tomēr to nekad nav samaksājis Valsts kasei.

15 2016. gada 1. oktobrā pārdāvība tika atzīta par bankrotējušu.

16 2016. gada 20. decembrā *HA.EN.* lūdz nodokļu iestādi tai atmaksāt pārāksto PVN, kas izriet no PVN priekšnodokļa atskaitēšanas, proti, 948 991,74 EUR. Veikusi nodokļu pārbaudi *HA.EN.*, nodokļu iestāde uzskatīja, ka *HA.EN.*, noslēdzot attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes darījumu, lai gan tā zināja vai bija jāzina, ka pārdāvības nesamaksās Valsts kasei PVN, kas radies šā darījuma rezultātā, ir rīkojusies āauticīgi un ir izmantojusi tiesības āunprātīgi. Ar šo pamatojumu nodokļu iestāde ar 2017. gada 12. jūlija lēmumu atteica *HA.EN.* tiesības atskaitēt šo PVN priekšnodokli, noteica tai samaksāt summu 38 148,46 EUR kā PVN nokavējuma procentus un uzlika tai naudas sodu 284 694 EUR.

17 *HA.EN.* apstrādāja šo lēmumu *Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisija), kas ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu atcēla nodokļu iestādes lēmumu daļā, kurā bija noteikti nokavējuma procenti un naudas sods, bet, uzskatīdama, ka *HA.EN.* ir izmantojusi tiesības āunprātīgi, to atstāja spēkā daļā, kurā *HA.EN.* ir atteiktas PVN atskaitēšanas tiesības.

18 *HA.EN.* par šo Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strādu komisijas lēmumu cēla prasību *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viēās Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kura ar 2018. gada 14. novembra spriedumu apstiprināja nodokļu iestādes nostāju un noraidīja prasību kā nepamatotu.

19 2018. gada 12. decembrā *HA.EN.* cēla prasību iesniedzējtiesā – *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa), kura ar 2020. gada 13. maija rīkojumu to daļāji apmierināja, atcēla *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viēās Administratīvā apgabaltiesa) spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ pārdāvībai minētajai, tai tostarp norādot, ka tai jāpārbauda tiesību āunprātīgās izmantošanas nosacījumi un pazmes šajā lietā.

20 Pēc nodokļu strāda atkārtotās izskatēšanas *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viēās Administratīvā apgabaltiesa) ar 2020. gada 3. septembra spriedumu vīreiz nosprieda, ka *HA.EN.* ir āunprātīgi izmantojusi tiesības, un tāpēc nosprieda, ka nodokļu iestāde pamatoti ir liegusi tai tiesības atskaitēt PVN priekšnodokli. Tādā *HA.EN.* vīrsēs iesniedzējtiesā ar jaunu prasību.

21 Iesniedz?jtiesa nor?da: t? k? r??in? par piespiedu p?rdošanas dar?jumu bija min?ta neto summa 4 519 008,26 EUR, k? ar? PVN summa 948 991,74 EUR, *HA.EN*. faktiski ir samaks?jusi PVN. Pamatojoties uz to, iesniedz?jtiesa uzskata, ka nekas nav ??vis nodok?u iest?dei *a priori* uzskat?t, ka nav izpild?ti PVN direkt?v? paredz?tie materi?lie un form?lie nosac?jumi, lai *HA.EN*. ?stenotu t?s atskait?šanas ties?bas.

22 Tom?r iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai, lai *HA.EN*. atteiktu ties?bas atskait?t PVN par attiec?g? nekustam? ?pašuma ieg?di, nodok?u iest?dei bija pamats atsaukties uz to, ka *HA.EN*. zin?ja vai tai bija j?zina, ka p?rdev?js savu finansi?lo gr?t?bu un potenci?l?s maks?tnesp?jas d?? nesamaks?s PVN Valsts kasei vai nevar?s to samaks?t.

23 Š?dos apst?k?os *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?va] saist?b? ar nodok?u neitralit?tes principu ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai pretrun? ir t?da valsts iest?žu prakse, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN tiek liegtas, ja š? persona, ieg?d?joties nekustamo ?pašumu, zin?ja (vai tai vajadz?ja zin?t), ka pieg?d?t?js savas maks?tnesp?jas d?? nesamaks?s (vai ar? nesp?s samaks?t) Valsts kas? maks?jamo PVN?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts, skat?ts kop? ar nodok?u neitralit?tes principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?da valsts prakse, saska?? ar kuru, p?rdodot nekustamo ?pašumu starp nodok?a maks?t?jiem, pirc?jam tiek liegtas ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN tikai t?p?c vien, ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka p?rdev?jam ir finansi?las gr?t?bas vai tas ir maks?tnesp?j?gs un ka š? apst?k?a sekas var b?t t?das, ka tas nesamaks?s vai nevar?s samaks?t PVN Valsts kasei.

25 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas j?maks? vai kas jau ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. Atskait?jumu sist?mas, kur? ietilpst PVN direkt?vas 168. pants, m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?p?c kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu visai saimnieciskajai darb?bai neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?tajai darb?bai princip? pašai ir piem?rojams PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 26. un 27. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra). K? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir neat?emama PVN meh?nisma sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka jaut?jums, vai pre?u pieg?d?t?js ir p?rskait?jis Valsts kasei PVN, kas maks?jams par p?rdošanas dar?jumiem, neietekm? nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Ja ties?bas uz PVN atskait?šanu tiktu pak?autas nosac?jumam, ka pre?u pieg?d?t?js faktiski iepriekš ir samaks?jis min?to PVN, nodok?a maks?t?jam tiktu uzlikts neatbilstošs ekonomiskais slogs, ko nov?rst tieši ir atskait?šanas sist?mas m?r?is (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 29. marts, *Véleclair*, C?414/10, EU:C:2012:183, 30. punkts).

27 Un tom?r c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamo ?aunpr?t?go r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is, un Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, ka ties?bu subjekti nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m. T?d?? valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošana, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek atz?ts, ka š?s ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (spriedums, 2019. gada 10. j?lijs, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Tom?r, t? k? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, nodok?u iest?d?m ir j?sniedz juridiski pietiekami objekt?vi pier?d?jumi, kas ?auj secin?t, ka nodok?u maks?t?js ir izdar?jis kr?pšanu vai ?aunpr?t?gi izmantojis ties?bas vai ar? zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kurš nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir iesaist?ts kr?pšan?. T?p?c valsts tiesai j?p?rbauda, vai attiec?g?s nodok?u iest?des ir pier?d?jušas š?du objekt?vu elementu esam?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Tieši ?emot v?r? šo judikat?ru, ir j?nosaka, vai gad?jum?, ja finanšu gr?t?b?s non?kusi sabiedr?ba p?rdod nekustamo ?pašumu, valsts nodok?u iest?des var pamatoti atteikt š? ?pašuma ieguv?jam ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, pamatojoties uz to, ka, zinot par š?m finansi?laj?m gr?t?b?m un to iesp?jam?m sek?m attiec?b? uz PVN samaks?šanu Valsts kas?, šis ieguv?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum? vai ka tas ir ?aunpr?t?gi izmantojis ties?bas.

30 Pirmk?rt, par nekustam? ?pašuma ieguv?ja iesp?jamo dal?bu dar?jum?, kas saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, j?uzsver, ka Savien?bas finanšu intereses ietver tostarp ie??mumus no PVN (spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 T?pat j?atg?dina, ka j?dziens “kr?pšana, kas ietekm? Eiropas Kopienu finansi?l?s intereses”, k? tas defin?ts 1. pant? Konvencij?, kas izveidota, pamatojoties uz L?guma par Eiropas Savien?bu K.3. pantu, par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardz?bu, kura parakst?ta Brisel? 1995. gada 26. j?lij? un pievienota Padomes 1995. gada 26. j?lija aktam (OV 1995, C 316, 48. lpp.), it ?paši “ir jebk?da darb?ba vai bezdarb?ba ar iepriekš?ju nodomu, kura ir saist?ta ar [...] viltotu, k??dainu vai nepiln?gu p?rskatu vai dokumentu lietošanu vai uzr?d?šanu, kuru rezult?ts ir Eiropas Kopienu visp?r?g? budžeta vai Eiropas Kopienu p?rvald?to vai Eiropas Kopienu interes?s p?rvald?to budžetu l?dzek?u piesavin?šan?s vai nelikum?ga patur?šana”. T?tad, k? izriet ar? no iepriekš?j? punkta, šis j?dziens aptver jebkuru darb?bu vai bezdarb?bu ar iepriekš?ju nodomu, kas apdraud ie??mumus no vienotas likmes piem?rošanas saska?otajai PVN b?zei, kura noteikta saska?? ar Savien?bas ties?bu norm?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, *Taricco u.c.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 41. punkts).

32 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, cikt?l nodok?a maks?t?js ir pien?c?gi izpild?jis savus deklar?šanas pien?kumus PVN jom?, tas vien, ka nav samaks?ts pien?c?gi deklar?tais PVN, neatkar?gi no t?, vai š?da bezdarb?ba ir notikusi ar nodomu vai n?, nevar b?t PVN kr?pšana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 38.–41. punkts).

33 T?tad nevar uzskat?t, ka nodok?u maks?t?js, kurš ir par?d? izpild?mu pras?jumu un kurš sask?ries ar finansi?l?m gr?t?b?m un likum? paredz?taj? piespiedu izsoles proced?r? p?rdod vienu no saviem ?pašumiem, lai dz?stu savus par?dus, p?c tam deklar? PVN, kas tam ir j?maks? šaj? zi??, bet šo gr?t?bu d?? nevar piln?b? vai da??ji samaks?t min?to PVN, š? fakta d?? vien

k??st vainojams kr??pšan? PVN jom?. T?p?c š?dos apst?k?os v?l jo vair?k nevar p?rmest š? ?pašuma ieguv?jam, ka vi?š zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, ieg?d?joties šo precī, tas piedal?s ar kr??pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

34 Otrk?rt, par to, ka attiec?g? nekustam? ?pašuma ieguv?js, iesp?jams, ties?bas ir izmantojis ?aunpr?t?gi, j?atg?dina, ka Savien?bas ties?bas PVN jom? nepie?auj nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, ja šo ties?bu pamat? esošie dar?jumi ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu (spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 85. punkts). Š?s ties?bas nevar attiecin?t uz saimniecisk?s darb?bas subjektu ?aunpr?t?gu r?c?bu, proti, dar?jumiem, kas tiek veikti nevis k? parasti komercdar?jumi, bet gan tikai ar m?r?i ?aunpr?t?gi izmantot min?taj?s ties?b?s paredz?t?s priekšroc?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, 26. punkts).

35 Lai konstat?tu ?aunpr?t?gu r?c?bu PVN jom?, j?b?t izpild?tiem diviem nosac?jumiem. Pirm?m k?rt?m, par sp?ti attiec?go Sest?s direkt?vas normu un valsts ties?bu aktu, ar kuriem t? ir transpon?ta, nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? j?g?st fisk?las priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja šo normu m?r?im. Otr?m k?rt?m, no objekt?vo elementu kopuma j?izriet ar?, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir šo nodok?u priekšroc?bu ieg?šana (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, k? ar? 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 54. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? kontekst? valsts tiesai saska?? ar valsts ties?bu noteikumiem par pier?d?jumiem j?p?rbauda, vai ir izpild?ti ?aunpr?t?gu r?c?bu veidojošie elementi. Tom?r Tiesa, lemjot par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var vajadz?bas gad?jum? sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai t?s interpret?cij? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts).

36 Attiec?b? uz pirmo nosac?jumu j?konstat?: pat pie?emot, ka PVN – ko nekustam? ?pašuma ieguv?js ir samaks?jis k? priekšnodokli š? ?pašuma p?r?emšanas br?d? – atskait?šanu, kuru tas v?las veikt, var kvalific?t k? nodok?u priekšroc?bu, nevar uzskat?t, ka t? b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem. K? ?ener?ladvok?te uzsv?rusi secin?jumu 40.–44. punkt?, tieši PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkt? nor?d?tais ?auj dal?bvalst?m izmantot apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu un p?rnest PVN uz nodok?a maks?t?ju, kurš ir š? ar nodokli aplikt? dar?juma adres?ts, gad?jum?, kad tiek pieg?d?ts nekustamais ?pašums, ko par?dnieks ir p?rdevis piespiedu p?rdošanas proced?r?. Lai gan Lietuvas Republika ir izv?l?jusies neizmantot šo meh?nismu, pati šaj? ties?bu norm? paredz?t?s iesp?jas esam?ba liecina – Savien?bas likumdev?js nav uzskat?jis, ka t? PVN atskait?šana, ko piespiedu izsoles proced?r? ir samaks?jis nekustam? ?pašuma ieguv?js, b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem.

37 Protams, 2021. gada 20. maija sprieduma *ALTI* (C?4/20, EU:C:2021:397) 42.–45. punkt? Tiesa b?t?b? ir nospriedusi, ka PVN direkt?vai nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru PVN maks?t?ja l?gumpartneris, attiec?b? uz kuru ir pier?d?ts, ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka šis par?dnieks nemaks?s šo nodokli, pats izmantodams savas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, tiek uzskat?ts par solid?ri atbild?gu par nesamaks?to PVN un t? pieaugumu.

38 Tom?r ?ener?ladvok?tes secin?jumu 46. un 47. punkt? izkl?st?to iemeslu d?? j?konstat?, ka t?da nodok?u maks?t?ja situ?cija, kurš ir ieg?d?jies nekustamo ?pašumu likum? paredz?tas piespiedu izsoles proced?r?, ko kontrol? valsts iest?des, nav sal?dzin?ma ar PVN galven? par?dnieka l?gumpartnera situ?ciju, par kuru ir runa liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums. Tikai no finansi?l?m gr?t?b?m, ar ko saskaras par?dnieks, kura nekustamais ?pašums tiek

p?rdots piespiedu izsol?, nevar secin?t vi?a prettiesisko nodomu nemaks?t PVN. T?p?c vien?gi ar šo pamatojumu nevar uzskat?t, ka, veicot ar to komercdar?jumu, š?s preces ieguv?js ?aunpr?t?gi izmanto ties?bas.

39 Saska?? ar otro nosac?jumu, kas veido ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu, no objekt?vo elementu kopuma j?izriet, ka attiec?g? dar?juma galvenais m?r?is ir vien?gi nodok?u priekšroc?bas ieg?šana. Šaj? zi?? vispirms j?nor?da – no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka pamatliet? *HA.EN*. bija p?rdev?ja kreditors un tai bija hipot?ka uz attiec?go nekustamo ?pašumu, kas tika p?rdots piespiedu izsol?. Š?dos apst?k?os j?uzskata – to, ka kreditors p?c neveiksm?gas izsoles p?r?em nekustamo ?pašumu, uz kuru vi?am bija š?da garantija, galvenok?rt var pamatot nevis ar jebk?du nodok?u priekšroc?bu ieg?šanu, bet gan ar vi?a v?lmi piln?b? vai da??ji atg?t savu pras?jumu no par?dnieka, kurš ir san?cijas proces?, izmantojot t? r?c?b? esošos likum? paredz?tos l?dzek?us, k?, piem?ram, p?rdošanu piespiedu izsol?.

40 ?emot v?r?, ka tas notiek ar likumu organiz?t? proced?r?, kuru, protams, paredz?ts piem?rot iz??muma apst?k?os, proti, saimniecisk?s darb?bas subjekta maks?tnesp?jas gad?jum?, bet kura tom?r ir rakstur?ga saimnieciskajai dz?vei, un ?emot v?r? t?s *a priori* likum?go m?r?i, š?du dar?jumu nevar piel?dzin?t t?ri m?ksl?gai konstrukcijai, kurai nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kura tiek ?stenota tikai ar m?r?i ieg?t nodok?u priekšroc?bu, ko aizliedz ?aunpr?t?gas r?c?bas aizlieguma princips (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2021. gada 20. maijs, *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Šaj? zi?? tas, ka ieguv?js zin?ja par p?rdev?ja finansi?laj?m gr?t?b?m, t? iesp?jamo maks?tnesp?ju vai, k? šaj? gad?jum?, par san?cijas procesa s?kšanu, k? ar? par š?du apst?k?u iesp?jamo ietekmi uz PVN saist?b? ar dar?jumu p?rskait?šanu Valsts kasei, š?iet, ir piespiedu izsolei rakstur?gs apst?klis, un pats par sevi tas nav pietiekams, lai pier?d?tu attiec?g? dar?juma ?aunpr?t?go raksturu un t?d?j?di pamatotu ties?bu uz nodok?a atskait?šanu atteikumam.

42 ?emot v?r? iepriekš min?to, no Savien?bas ties?bu viedok?a dal?bvalsts nodok?u iest?des nevar pamatoti uzskat?t, ka, p?rdodot nekustamo ?pašumu starp nodok?a maks?t?jiem p?c likum? paredz?t?s piespiedu izsoles, tikai tas vien, ka ieguv?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka p?rdev?jam ir finansi?las gr?t?bas un ka to rezult?t? tas var?tu nesamaks?t PVN Valsts kasei, noz?m?, ka šis ieguv?js ir ?aunpr?t?gi izmantojis ties?bas, un t?tad atteikt vi?am atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN.

43 Š?da valsts prakse b?tu pretrun? ar? nodok?u neitralit?tes principam, jo t? noz?m?tu, ka nekustam? ?pašuma pirc?jiem nav ties?bu atskait?t PVN, ko tie samaks?juši k? priekšnodokli piespiedu izsoles proced?r?, un tas tiem liek uz?emties š? nodok?a nastu, bet nodok?u neitralit?tes principa m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no visas saimniecisk?s darb?bas ietvaros maks?jam? vai samaks?t? PVN nastas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Min?t? prakse liek š?diem ieguv?jiem uz?emties risku, ko p?rdev?ja maks?tnesp?ja rada attiec?b? uz PVN faktiski p?rskait?šanu Valsts kasei, bet šis risks tom?r princip? j?uz?emas Valsts kasei.

45 Šķds secinājums j'izdara v'! jo vair'k t?p?c, ka Lietuvas Republika ir izv'!jusies neizmantot PVN direkt'vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkt' paredz'to iesp'ju konkr'tos apst'k'os ieviest apgriezt's iekas'šanas meh'nismu, kura m'r'is tieši ir mazin't PVN par'dnieka maks'tnesp'jas risku (šaj' noz'm? skat. spriedumu, 2013. gada 13. j'nijs, *Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, 28. punkts*).

46 K? ener'ladvok'te nor'd?jusi secin'jumu 47., 51. un 52. punkt', min't? prakse, cik't! t?s rezult't? ties'bas uz atskait'šanu tiek liegtas nodok'a maks't?jiem, kuri ir ieg'd?jušies nekustamo ?pašumu piespiedu izsol', var'tu ar? veicin't potenci'lo pirc'ju loka ierobežošanu. T'tad t? ir pretrun? š'da veida proced'ru m'r'im, proti, optim'lai par'dnieka akt'vu realiz'cijai, lai vislab'k apmierin'tu kreditorus. Turkl't t? ir v'rsta uz to, lai noš'irtu tirgus dal'bniekus, kuri saskaras ar finansi'l'm gr't'b'm, un kav'tu to sp'ju veikt dar'jumus t'd? veid?, kas neatbilst nodok'u neitralit'tes principam, jo tas nepie'auj atš'ir'bu starp nodok'u maks't?jiem atkar'b? no to finanšu situ'cijas.

47 ?emot v'r? visus iepriekš min'tos apsv'rumus, uz uzdoto jaut'jumu j'atbild, ka PVN direkt'vas 168. panta a) punkts, skat'ts kop? ar nodok'u neitralit'tes principu, ir j'interpret' t'd?j'di, ka tam pretrun? ir t'da valsts prakse, saska?? ar kuru, p'rdodot nekustamo ?pašumu starp nodok'a maks't?jiem, pirc'jam tiek liegtas ties'bas atskait't priekšnodokl? samaks'to PVN tikai t?p?c vien, ka tas zin'ja vai tam bija j'zina, ka p'rdev'jam ir finansi'las gr't'bas vai tas ir maks'tnesp'j'gs un ka š? apst'k'a sekas var b't t'das, ka tas nesamaks's vai nevar's samaks't PVN Valsts kasei.

Par ties'šanas izdevumiem

48 Attiec'b? uz pamatlietas pus'm š? tiesved'ba izriet no tiesved'bas, kas notiek iesniedz'jties?, t?p?c t? lem'j par ties'šanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv'rumus Tiesai, un kas nav min'to pušu izdevumi, nav atl'dzin'mi.

Ar š'du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal'ta) nospriež:

Padomes Direkt'vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot's v'rt'bas nodok'a sist'mu 168. panta a) punkts, skat'ts kop? ar nodok'u neitralit'tes principu,

ir j'interpret' t'd?j'di, ka:

tam pretrun? ir t'da valsts prakse, saska?? ar kuru, p'rdodot nekustamo ?pašumu starp nodok'a maks't?jiem, pirc'jam tiek liegtas ties'bas atskait't priekšnodokl? samaks'to pievienot's v'rt'bas nodokli (PVN) tikai t?p?c vien, ka tas zin'ja vai tam bija j'zina, ka p'rdev'jam ir finansi'las gr't'bas vai tas ir maks'tnesp'j'gs un ka š? apst'k'a sekas var b't t'das, ka tas nesamaks's vai nevar's samaks't PVN Valsts kasei.

[Paraksti]

* Tiesved'bas valoda – lietuviešu.